

**Л.Гуцайлук. Облік фінансування бюджетних установ / Л.Гуцайлук // Галицький економічний вісник. — 2010. — №3(28).— с.191-196 - (інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності)**

**УДК 657.1**

**Лідія ГУЦАЙЛЮК**

## **ОБЛІК ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

**Резюме.** Розкрито сутність, принципи і методи фінансування бюджетних установ та порядок їх обліку за останні роки, наголошено на можливих ризиках, які виникають при цьому.

**The summary.** Essence and principles, methods and financing of budgetary establishments and order of their consideration is exposed in the last few years, it is marked on the possible risks which arise up here.

**Ключові слова:** бюджетна установа, бюджетне фінансування, Державне казначейство України, принципи фінансування, облік фінансування, ризик у процесі фінансування.

**Постановка проблеми.** Однією з характерних особливостей статутної діяльності бюджетних установ є те, що всі вони, як правило, фінансуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів. Особлива увага процесу бюджетного фінансування приділяється в сьогоденних умовах ринкових відносин. Для забезпечення оперативного контролю органами Державного казначейства України за цільовим, повним та раціональним використанням бюджетних коштів необхідна повна інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку. Показники обліку служать для проведення усестороннього аналізу з метою вибору ефективних методів бюджетного фінансування, уникнувши при цьому можливих ризиків.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Питаннями обліку та вибору раціональних методів бюджетного фінансування займається ряд вітчизняних вчених та практиків: Атамас П.Й., Василик О.Д., Джого Р.Т., Дем'янишин В.Г., Матвєєва В.О., Свірко С.В., Фаріон І.Д. та інші.

**Виклад основного матеріалу.** Для розкриття згаданої проблеми слід звернути увагу на сутність бюджетного фінансування. Дослідники у своїх працях по різному трактують бачення його змісту.

У відповідності до статті 2 пункту 7 Бюджетного кодексу "бюджетне асигнування - повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету" [1].

Згідно Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, затвердженого Наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 року за № 136 (зі змінами і доповненнями) "бюджетне фінансове зобов'язання - зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто - кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством" [2].

На думку Атамаса П.Й. під поняттям "фінансування" розуміють забезпечення бюджетних установ грошовими коштами для здійснення їхньої статутної діяльності. Останнім часом коло джерел фінансування бюджетних установ значно розширилося; крім коштів державного та місцевих бюджетів, бюджетні установи отримують грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, гуманітарної допомоги, шефської (спонсорської) допомоги та ін. Джерела та адресність (призначення) фінансування мають для бюджетних установ досить важливе значення, оскільки визначають не тільки напрямки подальшого витрачання коштів, а й принципи фінансування [3, с. 42].

Джого Р.Т. наголошує на тому що, граничні розміри фінансування із бюджету на рік з розбивкою по кварталах передбачаються в річному розписі доходів і видатків відповідного бюджету, в кошторисах видатків бюджетних установ і називаються бюджетними асигнуваннями [4, с. 21].

За словами Василика О.Д., бюджетне фінансування – це надання юридичним особам із державного бюджету фінансових ресурсів у вигляді безповоротних безоплатних коштів та інвестицій на розвиток економіки, соціально-культурні заходи, оборону й інші громадські потреби [5, с.231].

Дем'янишин В.Г вважає, що бюджетне фінансування – це сукупність грошових відносин, пов'язаних з розподілом і використанням коштів централізованого грошового фонду держави, які реалізуються шляхом безповоротного й безоплатного надання бюджетних коштів юридичним і фізичним особам на проведення заходів, передбачених бюджетом [6, с. 46].

В основу процесу фінансування бюджетних установ покладено такі основні принципи (рис.1):



**Рис. 1. Принципи фінансування бюджетних установ**

1) цільового використання бюджетних асигнувань – обумовлене плануванням, відпуском та використанням коштів на цільові потреби та заходи згідно затверджених кошторисів;

2) безповоротності і безвідплатності – це виділення коштів без прямого їх відшкодування і сплати відсоток за їх користування;

3) ефективного і повного використання коштів – характерний одержанням максимального результату при мінімальних витратах грошових коштів при повному їх використанні;

4) фінансування в міру виконання планів – обумовлене виділенням бюджетних асигнувань лише на конкретні фактичні витрати а не під планові показники;

5) додержання режиму економії – забезпечує фактичне використання коштів через систему форм і методів мінімізації витрат, що впливає на розмір одержаного результату;

6) постійного контролю – забезпечує контроль усіх господарських та фінансово-кредитних операцій у фінансуванні державних витрат.

У відповідності до статті 2 п.6 Бюджетного кодексу України, бюджетна установа - орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів. Бюджетні установи є неприбутковими. Далі, у п.36 вищезгаданого документу зазначено, що розпорядники бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету [1].

Розпорядники бюджетних коштів отримують бюджетні асигнування виключно на підставі затверджених кошторисів і планів асигнувань. Асигнування, надходять до бюджетних установ через систему органів казначейства відповідно до бюджетного призначення.

Протягом останніх десятиліть змінювалися різні форми і методи фінансування бюджетних установ. Історія процесу фінансування має певні етапи свого розвитку.

Так, в роки радянської економіки були відомі два методи бюджетного фінансування. Перший – відкриття кредитів по союзному бюджету і республіканських бюджетах союзних республік – базується на принципі авансування видатків на кредитній основі. Відкриття кредитів не означає перерахування грошових коштів на видатки головним розпорядникам коштів. Це дозвіл фінансового органу на видачу коштів, яка потім здійснюється установами банків у межах встановлених видатковим розписом асигнувань. Підставою для відкриття кредитів є розпис видатків. Розпорядники кредитів по союзному бюджету і республіканських бюджетах союзних республік облік відкритих їм кредитів здійснюють за рахунком 09 "Відкриті кредити по бюджету" в розрізі відповідних субрахунків. При цьому, головний розпорядник кредитів при отриманні примірника видаткового розпису про відкриття йому кредитів робить такий бухгалтерський запис на зазначену суму (згідно діючого на той час Плану рахунків):

Дебет 090 "Відкриті кредити на видатки установам через Держбанк"

Кредит 230 "Фінансування з бюджету через Держбанк".

Суму кредитів, відкритих для переказу підвідомчих установ в бухгалтерському обліку відображають так:

Дебет 091 "Відкриті кредити для переказу підвідомчим і на видатки по централізованих заходах"

Кредит 230 "Фінансування з бюджету через Держбанк".

Внутрішні розрахунки між головним розпорядником коштом і розпорядником коштів нищого рівня обліковують за рахунком 14 "Розрахунки по фінансуванню з бюджету між підвідомчими і вищестоящими розпорядниками кредитів". Головний розпорядник кредитів робить такий запис на суму переказаних кредитів:

Дебет 140 "Розрахунки по фінансуванню з бюджету між бюджетними установами через Держбанк"

Кредит 091 "Відкриті кредити для переказу підвідомчим і на видатки по централізованих заходах через Держбанк".

На рахунки підвідомчих установ кредити переказують за допомогою платіжних доручень.

Бюджетні установи, які фінансуються з республіканських бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів облік грошових коштів в установах Держбанку ведуть за такими субрахунками:

- 100 "Поточний рахунок на видатки установи";
- 101 "Поточний рахунок для переказу підвідомчим установам";
- 102 "Поточний рахунок по капітальному ремонту".

Згаданий метод використовувався в Україні при фінансуванні із Державного бюджету до 1 липня 1993 року.

Другий метод – перерахування коштів з рахунка бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів, полягає у тому, що фінансовий орган здійснює перерахування бюджетних коштів з рахунка бюджету на рахунки розпорядників коштів тільки за наявності їх на даному рахунку в даний момент на основі затверджених в бюджеті сум видатків. Цей метод використовувався в Україні тільки при фінансуванні з місцевих бюджетів до 1 липня 1993 року.

З 1 липня 1993 року відповідно до Указу Президента України "Про порядок виконання Державного бюджету України" від 18 червня 1993 року № 219/93 з метою забезпечення ефективного управління доходами і видатками Державного бюджету, ведення касового порядку його виконання, посилення контролю за надходженням, цільовим і економним їх використанням було вирішено, що Міністерство фінансів України буде здійснювати фінансування видатків у межах наявних фінансових ресурсів у Державному бюджеті України. Тому в Україні почали застосовувати єдиний метод бюджетного фінансування – перерахування коштів з рахунка бюджету на бюджетні рахунки розпорядників коштів.

У період ринкової економіки в Україні утворилося багато комерційних банків, що, в свою чергу, призвело до змін функції Національного Банку України в частині виконання державного бюджету. В результаті цього облік і контроль за витрачанням бюджетних коштів значно погіршилися. Бюджетні кошти знаходилися на багатьох поточних рахунках. Це привело до відсутності оперативної інформації на всіх рівнях виконання державного бюджету, послабило контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Все це й обумовило створення в Україні органів Державного казначейства.

У 1995 році на виконання Указу Президента України "Про Державне казначейство України" від 27 квітня 1995 року в Україні було утворено Державне казначейство України, до якого протягом 1996 року і перейшла функція організації та здійснення фінансування бюджетних установ із Державного бюджету.

Відповідно до Тимчасової інструкції про порядок касового виконання державного бюджету за видатками, затвердженої ГУДКУ від 21.03.97 за № 28, фінансування бюджетних установ, починаючи з 1 квітня 1997 р., здійснюється за двома формами:

- за відомчою структурою;
- через органи Державного казначейства.

За відомчою структурою фінансуються установи, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів, та інші розпорядники коштів, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України за поданням Міністерства фінансів України. Проте згідно Наказу ДКУ №205 "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів" від 4 листопада 2002 року бюджетні установи та організації, які фінансуються із місцевого бюджету повинні перейти на обслуговування через органи Державного казначейства. Однак, тривалий час обслуговування місцевого бюджету відбувається через місцеві фінансові органи.

Головне управління Державного казначейства перераховує бюджетні кошти з єдиного казначейського рахунка на поточні рахунки головного розпорядника коштів на підставі поданих ними розподілів бюджетних коштів, який складається головним розпорядником коштів за встановленою формою.

Головним розпорядникам коштів в уповноважених установах банків відкривають поточні рахунки:

- на видатки установи;
- для переказу коштів підвідомчим установам.

Порядок відкриття поточних рахунків регламентується Інструкцією № 3 «Про порядок відкриття розрахункових, поточних та бюджетних рахунків в установах банків», затвердженою постановою Правління НБУ від 27.05.96 №121. Перерахування бюджетних коштів на поточні рахунки здійснюється платіжними дорученнями типової форми.

Отримані суми асигнування із загального чи спеціального фонду розпорядника коштів записують за такими рахунками (згідно діючого Плану рахунків):

Дебет 31 "Рахунки в банках" (за відповідним субрахунком)

Кредит 70 "Доходи загального фонду", 71 "Доходи спеціального фонду".

Перевагою такого порядку фінансування бюджетних установ є мобілізація діяльності органів місцевої адміністрації і фінансової служби на своєчасне та повне виконання дохідної частини бюджету, коли видатки місцевих бюджетів поставлені в пряму залежність від доходів.

Згаданий порядок фінансування діє для установ, які фінансуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Бюджетні установи, що утримуються за рахунок Державного бюджету, фінансуються через органи Державного казначейства, яким в установах Національного банку та уповноважених установах комерційних банків, визначених Кабінетом Міністрів України та Національним банком України, відкриваються єдині казначейські рахунки відповідно до наказу Головного управління Державного казначейства України від 21.03.97 р. за № 28.

Державне казначейство України здійснює фінансування видатків державного бюджету шляхом переказу коштів територіальним управлінням.

При фінансуванні розпорядників бюджетних коштів через територіальні органи Державного казначейства всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених банках закриваються і в органах Державного казначейства відкриваються реєстраційні рахунки для обліку доходів і видатків (з 1 січня 2000 року розпорядникам коштів відкриваються

реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки, що пов'язано з впровадженням загального і спеціального фонду Державного бюджету України). Їх кількість у конкретного розпорядника коштів залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Порядок відкриття реєстраційних рахунків регламентовано Інструкцією про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства України, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України від 09.03.97 р. за № 32.

Отримані суми асигнування із загального чи спеціального фонду розпорядники коштів записують за такими рахунками:

Дебет 32 "Рахунки в казначействі" (за відповідним субрахунком)

Кредит 70 "Доходи загального фонду", 71 "Доходи спеціального фонду".

На виконання статей 48, 51, 112 Бюджетного кодексу України та з метою забезпечення здійснення контролю органами Державного казначейства України при прийнятті зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, удосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами органами Державного казначейства України наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 р. за № 36 було затверджено Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, який набув чинності з 1 квітня 2005 року. У зв'язку з цим втратив чинність наказ Державного казначейства України від 19.10.2000 р. за № 103 "Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету в органах Державного казначейства".

Розпорядники бюджетних коштів мають право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом та спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду, а також бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, виходячи з потреби забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів.

Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

За фінансовими зобов'язаннями, які виникають у процесі виконання кошторису, розпорядники бюджетних коштів протягом 3 робочих днів з дати виникнення фінансового зобов'язання, але не пізніше останнього робочого дня місяця, подають до відповідного органу Державного казначейства України Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях, а також оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття зобов'язання та фінансового зобов'язання.

На загальну суму, зазначену у Реєстрі фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів Державне казначейство перераховує кошти на реєстраційний рахунок розпорядника бюджетних коштів. Списання коштів з реєстраційного рахунку проходить у загальноприйнятому порядку і відображається за кредитом субрахунку 321 "Реєстраційні рахунки". Таким чином, на реєстраційному рахунку не буде залишків коштів ні на початок ні на кінець звітного періоду, оскільки зарахування і списання коштів здійснюється виключно за Реєстром фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Такий порядок списання коштів з реєстраційного рахунку забезпечить оперативний контроль за їх рухом.

Дані бухгалтерського обліку з виконання кошторису на звітну дату мають відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Відповідальність за взяті зобов'язання, їх зміст, правильність оформлення та достовірність інформації, зазначеної у реєстрах, своєчасність реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань несуть розпорядники бюджетних коштів.

По закінченні бюджетного періоду (31 грудня або інший останній день бюджетного періоду, якщо Міністром фінансів України визначено інший термін закриття рахунків) розпорядники бюджетних коштів проводять інвентаризацію активів та зобов'язань і за даними

обліку визначають суми небюджетних фінансових зобов'язань. Інформація подається органам Державного казначейства України.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться сьогодні за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу.

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за № 34 було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки.

Одним із основних моментів реалізації Стратегії є перехід на метод нарахувань. Сутність його полягає в тому що, операції та події визнаються в момент виникнення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань, незалежно від того, чи були оплачені або отримані кошти. Застосування цього методу забезпечить:

- отримання повної та достовірної інформації про стан активів і їх зобов'язань, а також дозволяє складати повний майновий баланс;
- перехід на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм;
- полегшує порівняння звітних даних і дає можливості для управління.

Однак, цей метод має значний недолік, який полягає у його складності та трудомісткості у порівнянні з простою реєстрацією касових потоків. Це обумовлює його жорстке регламентування, що, на нашу думку, ускладнюється з нестабільністю діючої економіки в Україні.

**Висновок.** У результаті проведених нами досліджень можна зробити висновок про те, що в історії фінансування бюджетних установ за рахунок коштів бюджетів різних рівнів використовувалися різні методи фінансування. Вони давали можливість у певній мірі забезпечити контроль за ефективним та повним використанням бюджетних коштів. Однак, кожний з методів, який мав місце в історії фінансування бюджетних установ мав свої переваги та недоліки.

У ринковому середовищі співпраця України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, валютними фондами вимагає відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, його відповідності до міжнародних стандартів. З цією метою постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за № 34 було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки. Цей норматив передбачає перехід на метод нарахувань, який крім значних переваг має суттєвий недолік, що обумовлює його жорстке регламентування. Однак, в умовах нестабільності ринкової економіки і чинного законодавства запровадження цього методу, на нашу думку, не є на часі. Тому, впроваджуючи той чи інший метод фінансування бюджетних установ не можна не уникнути ризику, з небажаними його наслідками.

### Використана література

1. Бюджетний кодекс України// [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
2. Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України. Наказ Державного казначейства України від 09.08.2004 року за № 136.
3. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах. – К.: Центр навчальної літератури, 2005 р. – 288 с.
4. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
5. Василик О. Д. Бюджетна система України / О.Д. Василик, К.В. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
6. Дем'янишин В. Бюджетне фінансування та його особливості в сучасних умовах / В. Дем'янишин // Світ фінансів. – 2007. – Випуск 2 (11). – С. 34–48.